

נכנס לתוקף: ההוראות החשבונאיות אשר חלות לראשונה בתקופה השנתית המתחילה ביום 1 בינואר 2019

התקינה הבינלאומית הינה תקינה שמתחדשת מעת לעת. כבכל סוף שנה גם השנה חלים על הדוחות הכספיים של כל חברה הוראות חשבונאיות חדשות אשר נובעות מכניסתם לתוקף של תקנים חדשים, פרשנויות חדשות ותיקונים לתקנים ופרשנויות אשר נכנסו לתוקף לראשונה בתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2019.

בהתאמה הדוחות הכספיים השנתיים לשנת 2019 צפויים לכלול שינויים ביחס לדוחות הכספיים השנתיים לשנת 2018 בגין יישום לראשונה של:

- תקן דיווח כספי בינלאומי 16 (IFRS) חכירות
 - פרשנות מספר 23 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי אי-ודאות לגבי טיפולים במסים על הכנסה
 - תיקונים לתקן דיווח כספי בינלאומי 9 מכשירים פיננסיים - מאפייני פירעון מוקדם עם פיצוי שלילי
 - תיקונים לתקן חשבונאות בינלאומי 28 השקעות בחברות כלולות ובעסקאות משותפות - זכויות לזמן ארוך בחברה כלולה או בעסקה משותפת
 - שיפורים שנתיים לתקני דיווח כספי בינלאומיים - מחזור 2015-2017
 - זכות הונית שהוחזקה לפני כן בפעילות משותפת (תיקונים ל-IFRS 3 צירופי עסקים ול-IFRS 11 הסדרים משותפים)
 - השלכות מס הכנסה של תשלומים בגין מכשירים פיננסיים המסווגים כהון עצמי (תיקונים ל-IAS 12 מסים על הכנסה)
 - עלויות אשראי הראויות להיוון (תיקונים ל-IAS 23 עלויות אשראי)
 - תיקונים לתקן חשבונאות בינלאומי 19 הטבות עובד - תיקון, צמצום או סילוק של תוכנית
- בכדי לסייע בבחינת ההשפעה שעשויה להיות לכל אחד מהפרסומים האמורים לעיל על הדוחות השנתיים ליום 31 בדצמבר 2019, להלן תקציר של כל השינויים שחלו בתקינה החשבונאית הבינלאומית נכון למועד פרסום ניוזלטר זה וכן קישורים לכל המידע המקצועי המעודכן ביותר שפורסם על ידי רשת BDO הרלוונטי לכל פרסום ופרסום.
- בדוחות הכספיים השנתיים לדוגמה לשנת 2019 של משרדנו ניתן למצוא דוגמה לאופן היישום של כל שינויים אלו בדוחות הכספיים (פרט להשלכות התיקונים לתקן חשבונאות בינלאומי 19 הטבות עובד - תיקון, צמצום או סילוק של תוכנית).
- לדוחות הכספיים השנתיים לדוגמה ליום 31 בדצמבר 2019: [לחץ כאן](#).

תקן דיווח כספי בינלאומי 16 (IFRS) חכירות

התקן משנה את הטיפול החשבונאי בחכירות מצד החוכרים בכך שהוא מבטל את הסיווג של חכירות על ידי החוכר כמימוניות או כתפעוליות, ובמקום זאת קובע כי חוכר יכיר בדוח על המצב הכספי בנכס זכות שימוש ובהתחייבות חכירה בגין כל החכירות (למעט חריגים מצומצמים). הטיפול החשבונאי על ידי המחכירים נשאר ברובו ללא שינוי.

מידע נוסף:

- לפרסום של המחלקה המקצועית הכולל סקירה ראשונית ובחינה של השפעות אפשריות של IFRS 16 - [לחץ כאן](#).
- לפרסום IFRS in Practice של רשת BDO (2019/2020) הכולל עשרות דוגמאות חדשות - [לחץ כאן](#).

החלטת דחייה אודות אופן חישוב שיעור הריבית התוספתי של חוכר בהתאם להוראות IFRS 16

בחודש ספטמבר 2019 התקבלה החלטת דחייה (Agenda Decision) של ה-IFRIC (הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי) הדנה באופן בו יש לפרש בהתאם להוראות IFRS 16 את ההגדרה "שיעור ריבית תוספתי של חוכר" ובייחוד האם על שיעור הריבית התוספתי של חוכר לשקף הלכה למעשה את שיעור הריבית שהיה נושא החוכר בהלוואה בעלת מועדי פירעון ופרופיל תשלומים הדומה לתשלומי החכירה. להחלטה עשויה להיות השפעה מהותית על האופן בו נדרש ליישם את IFRS 16.

מידע נוסף אודות החלטת דחייה זו ניתן למצוא בניוזלטר לסיכום הרבעון השלישי של שנת 2019 - [לחץ כאן](#).

החלטת דחייה אודות אופן הערכת תקופת החכירה בהתאם להוראות IFRS 16

בחודש נובמבר 2019 התקבלה ב-IFRIC (ועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי) החלטת דחייה (Agenda Decision) ל-IFRS 16 שדנה באופן בו נדרש לקבוע מהי תקופת החכירה בהתאם ל-IFRS 16 ובעיקר כיצד יש להגדיר "קנס בלתי משמעותי" לצורך קביעת תקופת החכירה.

מידע נוסף אודות החלטת דחייה זו ניתן למצוא בניוזלטר זה וכן בפרסום IFR Bulletins של רשת BDO אשר דן בנושא.

לפרסום IFR Bulletins של רשת BDO - IFRIC Issues Final Agenda Decision for an Assessment of the Lease Term - IFRS 16) - [לחץ כאן](#).

החלטת דחייה אודות חוזה לחכירת זכויות בנכס תת קרקעי

בחודש יוני 2019 דן ה-IFRIC בטיפול החשבונאי בחוזה המעניק למפעיל זכות להניח ולתחזק צינור תת קרקעי בקרקע במשך 20 שנה עבור תמורה. על פי תנאי החוזה לבעל הקרקע נשמרה הזכות לפעול על פני הקרקע אך לא מתחתיה. בהתאם להחלטת ה-IFRIC יש להחיל על החוזה את הוראות IFRS 16 היות והחוזה מקיים את ההגדרה של "חכירה", מאחר ובהתאם להוראות IFRS 16 הזכויות התת קרקעיות בקרקע מהוות נכס מזהה והמפעיל מחזיק בזכות להשיג הטבות כלכליות מהנכס המזהה ולכונן את השימוש בו לאורך תקופת החוזה.

להחלטה - [לחץ כאן](#).

החלטת דחייה הדנה בהגבלה על הזכות לכונן את השימוש בנכס במוכר

בחודש ינואר 2019 בחן ה-IFRIC מתי מוענקת לחוכר זכות לכונן את השימוש בנכס. קיומה של זכות כאמור הינו הכרחי כדי שתתרחש חכירה. ה-IFRIC התבקש לבחון האם חוזה לחכירת אוניה למשך 5 שנים אשר מחד מגביל את זכות החוכר לקבוע כיצד ולאיזה מטרה תשמש האוניה לאורך תקופת החכירה ומאידך מותיר בידי החוכר מרווח פעולה משמעותי להשגת ההטבות הכלכליות מהאוניה, עונה להגדרת חכירה. במקרה הנדון הובהר בנוסף שהספק אחראי על התפעול והתחזוקה השוטפת של האוניה.

ה-IFRIC קבע שההגבלות בחוזה מגדירות מהו הנכס זכות שימוש הנכר, אולם לחוכר הזכות הרלוונטית לקבוע ולכונן את השימוש בנכס זה, ולכן החוזה מהווה לדעת ה-IFRIC חוזה חכירה העומד בהגדרות של IFRS 16. כמו כן קבע ה-IFRIC שההחלטות שניתנו לספק לגבי התפעול והתחזוקה השוטפת של האוניה אינן מעניקות לו את הזכות לקבוע כיצד ולאיזה מטרה תשמש האוניה.

להחלטה - [לחץ כאן](#).

סוגיות נוספות הקשורות ליישום IFRS 16:

- למאמר הסוקר את הוראות המעבר השונות ליישום IFRS 16, לרבות דוגמה מספרית ליישום שיטות המעבר השונות - [לחץ כאן](#).
- לפרסום IFR Bulletins של רשת BDO - Effects of IFRS 9, 15 and 16 on Business Combination Accounting אשר דן בהשלכות היישום של IFRS 16 על צירופי עסקים - [לחץ כאן](#).
- לדיון בהשלכות שעשויות להיות לסיווג הנכסים בהתאם להוראות IFRS 16 על מצבה הפיננסי של חברה - [לחץ כאן](#).
- למידע בדבר הגילוי הנדרש במידע הנלווה לדוחות הכספיים במקרים בהם אין להחיל את הוראות IFRS 16 לצורך בחינת אמות המידה של שטר הנאמנות - ראו התייחסות במסגרת עדכון עמדת סגל חשבונאית מספר 2-19: גילוי בדבר השפעות יישום תקן דיווח כספי בינלאומי 16 את שאלה ותשובה 108.3 של סגל הרשות בדבר הסדרים, נאמנים ותעודות התחייבות שפורסמה באוקטובר 2018 ודנה בנושא - [לחץ כאן](#).
- למידע בדבר הפרמטרים לצירוף הערכת שווי מהותית מאוד לאור יישום לראשונה של תקן דיווח כספי בינלאומי 16 חכירות - [לחץ כאן](#).

פרשנות מספר 23 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי אי-ודאות לגבי טיפולים במסים על הכנסה

הפרשנות מספקת הנחיות ביחס לסוגיות הבאות במצבים של אי-ודאות לגבי טיפולים במסים על ההכנסה:

- האם על ישות להתייחס לטיפול מס לא ודאיים בנפרד;
- ההנחות שעל הישות להניח לגבי בחינת טיפולי המס שלה על ידי רשויות המס;

- כיצד לקבוע את ההכנסה החייבת (הפסד לצורך מס), את בסיסי המס, את ההפסדים לצורכי מס שטרם נוצלו, את זיכויי המס שטרם נוצלו ואת שיעורי המס; וכן כיצד ישות מביאה בחשבון שינויים בעובדות ובנסיבות.

מידע נוסף:

- לחוזר המחלקה המקצועית - [לחץ כאן](#).
- לפרסום *IFRS at a glance* של רשת BDO - [לחץ כאן](#).
- להדרכה של BDO - [לחץ כאן](#)

סוגיות נוספות הקשורות ליישום IFRIC 23:

- כיצד יש להתייחס ל"סיכון הגילוי" בהכרה ומדידה של הפרשות שאינן בתחולת פרשנות מספר 23 בדיווח הכספי? למאמר דעה בנושא: [לחץ כאן](#).
- כיצד תבוא לידי ביטוי "עמדת מס לא ודאית" בדוח על המצב הכספי? למאמר המסכם את החלטת ה-IFRIC בנושא: [לחץ כאן](#).

תיקונים לתקן דיווח כספי בינלאומי 9 מכשירים פיננסיים - מאפייני פירעון מוקדם עם פיצוי שלילי

אחד הקריטריונים למדידת מכשיר חוב בעלות מופחתת או בשווי הוגן דרך רווח כולל אחר הוא שהתנאים החוזיים של הנכס הפיננסי מספקים זכאות במועדים מוגדרים לתזרימי מזומנים שהם רק תשלומי קרן וריבית בגין סכום הקרן שטרם נפרעה. מכשיר חוב בעל אופציה לפירעון מוקדם מקיים את הקריטריון הזה אם סכום הפירעון המוקדם מייצג במהות סכומים שטרם שולמו של קרן וריבית, כולל פיצוי סביר בגין הסיום המוקדם של החוזה.

בהתאם לתיקונים, הקריטריון הזה מתקיים גם כאשר מדובר ב"פיצוי שלילי" סביר, וזאת ללא קשר לאירועים או לנסיבות שגרמו לסיום החוזה (כלומר גם במקרים שבהם הצד לחוזה שיקבל את הפיצוי הוא זה שגרם לסיום החוזה).

מידע נוסף:

לחוזר המחלקה המקצועית - [לחץ כאן](#).

תיקונים לתקן חשבונאות בינלאומי 28 השקעות בחברות כלולות ובעסקאות משותפות - זכויות לזמן ארוך בחברה כלולה או בעסקה משותפת

הובהר כי זכויות לזמן ארוך שבמהות מהוות חלק מההשקעה נטו בחברה כלולה או בעסקה משותפת אינן מטופלות לפי שיטת השווי המאזני ויש לטפל בהן בהתאם להוראות תקן דיווח כספי בינלאומי 9 מכשירים פיננסיים.

מידע נוסף:

לחוזר המחלקה המקצועית - [לחץ כאן](#).

שיפורים שנתיים לתקני דיווח כספי בינלאומיים - מחזור 2015-2017

- זכות הונית שהוחזקה לפני כן בפעילות משותפת (תיקונים ל-IFRS 3 צירופי עסקים ול-IFRS 11 הסדרים משותפים) -
 - התיקונים לתקן דיווח כספי בינלאומי 3 צירופי עסקים מבהירים כי צירוף עסקים שבו הרוכש שהשיג שליטה על עסק, המהווה פעילות משותפת, החזיק קודם לכן בזכויות בנכסים ובהתחייבויות של הפעילות המשותפת, הוא צירוף עסקים שהושג בשלבים. לפיכך, ייושמו הדרישות לגבי צירוף עסקים שהושג בשלבים, לרבות מדידה מחדש של כל הזכויות שהוחזקו קודם לכן בפעילות המשותפת.
 - התיקונים לתקן דיווח כספי בינלאומי 11 הסדרים משותפים מבהירים כי בעסקה שבה צד לפעילות משותפת, המהווה "עסק", עולה בשיעור ההחזקה ומשיג שליטה משותפת בפעילות המשותפת, זכויות שהוחזקו קודם לכן בנכסים ובהתחייבויות של הפעילות המשותפת לא תימדדנה מחדש.
- השלכות מס הכנסה של תשלומים בגין מכשירים פיננסיים המסווגים כהון עצמי (תיקונים לתקן חשבונאות בינלאומי 12 מסים על הכנסה) -

התיקונים מבהירים כי השלכות המסים על ההכנסה של כל חלוקות הדיבידנדים תוכרנה ברווח או הפסד, ברווח כולל אחר או ישירות בהון בהתאם לאופן שבו הישות הכירה בעבר באירועים ובעסקאות מהעבר שיצרו את הרווחים לחלוקה, ולא רק בנסיבות האמורות בסעיף 52א ל-12 IAS.

- **עלויות אשראי הראויות להיוון (תיקונים ל-23 IAS עלויות אשראי) –**
התיקונים מבהירים כי:

- כאשר חברה מפסיקה להוון עלויות אשראי שהתקבל במיוחד כדי להשיג נכס כשיר ("אשראי ספציפי"), כיוון שהושלמו באופן מהותי כל הפעילויות הנדרשות לשם הכנת הנכס הכשיר לשימוש המיועד, מאותו מועד אשראי זה ייחשב כחלק מהכספים שהחברה לוותה באופן כללי.
- כספים שהחברה לוותה באופן כללי כוללים את כל האשראי הקיים (outstanding) של החברה, לרבות כספים שהיא לוותה במיוחד כדי להשיג נכס אחר שאינו מהווה נכס כשיר.

מידע נוסף:

לחוזר המחלקה המקצועית - [לחץ כאן](#).

תיקונים לתקן חשבונאות בינלאומי 19 הטבות עובד - תיקון, צמצום או סילוק של תוכנית

התיקונים מבהירים כיצד חברות קובעות עלות שירות שוטף וריבית נטו ליתרת תקופת הדיווח השנתית שלאחר התרחשות תיקון, צמצום או סילוק של תוכנית.

מידע נוסף:

לחוזר המחלקה המקצועית - [לחץ כאן](#).

פרסום "החלטות דחייה" (Agenda Decisions) של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי (ה-IFRIC)

מאחר ובהתאם להוראות התקינה הבינלאומית נדרש ליישם החלטות דחייה במועד המוקדם ביותר מרגע פרסומם, מצ"ב:

- פרסום של רשת BDO המאגד בתוכו את כלל החלטות הדחייה שפורסמו על ידי ה-IFRIC במהלך שלושת הרבעונים הראשונים של שנת 2019, מאוגדות בהתאם לתקני IFRS אליהם הן מתייחסות: [לחץ כאן](#).
- הדרכות של רשת BDO המסכמות את החלטות הדחייה שהתקבלו ב-IFRIC בחודשים יוני, ספטמבר ונובמבר של שנת 2019: [לחץ כאן](#).
- כמו כן, מידע אודות החלטות הדחייה של ה-IFRIC שפורסם בניוזלטר של שנת 2019 ניתן למצוא בניוזלטר זה במסגרת פרק 2 "תקני IFRS - עדכונים בדבר תקנים חדשים, טיוטות חדשות ונושאים קשורים נוספים".